

## 論文審査報告

論文名 個人支出税にかんする一研究

論文提出者 成城大学大学院経済学研究科博士課程後期

篠 原 章

一九七〇年代後半から現在まで、先進諸国を中心としていわゆる『税制改革』が次々としかもかなり大規模に行なわれており、こういった改革をめぐる論議の焦点の一つが「所得税」とくに「個人所得税」あるいは「所得税体系」の改革に向けられていることは周知の事実である。

学問的見地から近年の税制改革論議の起動力となり、またそれを加速することとなったスウェーデンの『ローディン報告』、アメリカの『ブルー・プリント』、イギリスの『ミード報告』はいずれも、所得税を基盤として構成されている現行の租税体系を支出税に重点を置く租税体系によって代替ないし補完することを提案している。この場合とくに問題とされているのは「個人所得税」に対する「個人支出税」である。

近年わが国でも支出税にかんする研究論文は散見されるようになったが、未だまとまった研究書は見られないようである。こう言った状況の中で、論文『個人支出税にかんする一研究』は確實かつ適切な文献・資料に基いて、「個人支出税」にかんする独創的知見を展開している。

この論文は以下のように全体が五章と序言および結語で構成され、末尾に文献目録が付されている。

## 序 言

### 第一章 ドイツにおける課税所得概念の生成

——ゲオルク・シャントの所説を中心に——

### 第二章 生涯支出税について

### 第三章 ベフエコヴェンの支出税論

### 第四章 モーゲンソーの支出税法案

### 第五章 インドの支出税

## 結 語

この論文はその論旨から見て二つの部分に大別できる。第一の部分は第一章から第三章までで、そこでは主として納税者の担税能力の指標としての「所得」と「消費支出」にかんする諸問題が、いわば理論の歴史の視点から検討されている。第二の部分は第四章と第五章であって、ここではいわばこれまでに実際に見られた支出税にかんする経験的諸問題が取り上げられている。

この報告では、まず上述の章別の順序にしたがって論文『個人支出税にかんする一研究』の内容を検討してそ

の要旨を示し、次いで審査結果の要旨を述べることにしたい。

(論文の内容の要旨)

現行の税制では課税所得はおおむね一年を単位として把握されており、これに対応する課税対象としての個人消費支出も一年を単位として考えられることが多い。後に再び触れるように論者は所得についても支出についても個人の「生涯」を課税期間とする立場を取っている。そうすると「生涯所得」は「生涯消費支出」に等しいことになり、したがって「生涯所得税」と「生涯支出税」は同じものの両面と考えられることになる。このようにしてこの論文では、「生涯所得」に課税するための一つの方法として「生涯消費支出税」＝「期間消費プラス」(その期間中に行なわれた)贈与・遺贈に対する課税」が取り上げられているのである。

そこでこの論文では先ず第一章で「所得」の定義すなわち「課税所得概念」が取り上げられ、検討されている。税制改革をめぐる論議においてほとんど必ず取り上げられるのが理想的な課税所得としての「包括的所得」であり、これは所得税支持論者と支出税支持論者の双方にとって論拠形成の契機となっているものである。この包括的所得概念は一般に「S—H—S」定義とよばれているが、これは G. Schanz, R. M. Haig, および H. C. Simons の頭文字を並べたものである。

ドイツでは一八三〇年以来六十年以上にわたって「所得の定義」をめぐる論争が繰り広げられてきた。その間にヘルマンとシュモラーを代表とする「消費基金説」、ロッシャーなどの主張する「生産説」、ワグナー、ノイマンなどによる「源泉説」および「規則性説」等々じつに多種多様な所得概念が提示されたが、それらはいずれ

も、贈与・相続等に見られる臨時的・変則的な担税能力の変化やキャピタル・ゲイン等に見られる潜在的な担税能力の変化を補足できない点で不満足なものであった。

こうした長い論争に終止符を打ったのが、一八九六年にシャンツが論文「所得概念と所得税法」で展開した「純資産増加説」である。シャンツによれば、課税標準としての所得は「すべての純収益と使用権、貨幣評価の可能な第三者からの給付、あらゆる贈与、相続、遺贈、富くじ賞金、保険金、保険年金、あらゆる種類の市況利益（キャピタル・ゲイン）」の合計から「すべての債務と資産の減少」とを差し引いたものである。この所得概念は贈与、遺贈やキャピタル・ゲインをはじめて所得の構成要素として包括したという点で、言い換えれば「個人の担税能力」全体をはじめて考慮に入れたという点で、当時のドイツでは画期的な意義をもつものであった。

シャンツの「純資産増加説」は今世紀の前半に課税所得概念をめぐってアメリカで展開された論争にも影響を与えた。論者は、「サイモンズの（所得の）定義は、その著書を一読すれば明らかのように、アメリカにおける課税所得概念をめぐる議論の中で生みだされたものであると同時に、十九世紀のドイツにおける課税所得概念をめぐる一連の論争の伝統なくしては成立しなかったものであると思われる。」と述べて、シャンツがサイモンズに与えた影響の大きさを認めている。このことによって、こんにち「包括的所得概念」を論ずるにあたって、さらに一般に課税所得概念を論ずるにあたって、シャンツの業績を再検討することの必要性が強調されている。

一九七〇年代の支出税論議の特長の一つは、それまで一年を単位として測定されてきた個人の担税能力を、「生涯」を単位として捉えなおすという新しい視点が付け加えられたことである。この論文の第二章では、英国

のケイとキングによる生涯支出税の構想『英国の租税体系』初版、一九七八年）を詳細かつ綿密に検討して、その間の状況を明らかにし、個人支出税にかんする論者自身の立場を明確にしている。

ケイとキングは、英国の税制が直面している問題点の原因はそれが所得課税に基盤を置いている点にあるとして、所得はどんなに理想的に定義されたとしても（たとえば「包括的所得」）個人の担税能力の指標としては、つまり課税の基準としては適当でないと主張する。その理由は種々の源泉から発生する所得をすべて単年度ベースで捉えることが不可能だからである。

ところがもし「消費」あるいは「消費支出」を個人の担税能力の指標として、つまり課税の基準として採用することになれば、課税は「資金（現金）の流れ」だけを基準として行なわれることになるから、所得課税のさいに発生するいくつかの困難（キャピタル・ゲインの発生時課税か実現時課税かといった問題や変動所得調整の問題など）は起らないことになる。しかし、課税期間を一年とする場合には、個人の担税能力の指標として所得と消費のどちらが優れているのかというには決着を見い出したい価値判断の問題が、おそらく「課税の公平」というもっと一般的な形で出てくる可能性がある。そこでケイとキングは個人の担税能力を単年度（あるいは短期間）に限定しないで、個人の「生涯」（あるいは長期間）に拡張して考察する方法を採用する。

ある人が生まれてから死ぬまでの期間について考えると、生涯における支払いは結局は生涯における受け取りと一致しているはずである。つまり「生涯消費支出イコール生涯所得」という等式が成立する。ところが現実「生涯所得」そのものを課税の基準とすることは不可能である。しかし「生涯消費支出」つまり年々の「消費支出プラス贈与・遺贈」に課税すれば、前記の等式によって「生涯所得」課税が実現されることになるのである。

このようにして論者は、「生涯消費支出税」Ⅱ「期間消費プラス（その期間中に行なわれた）贈与・遺贈に対する課税」を「生涯所得」に課税するための一つの方法として取り上げている。そこで「生涯」という視点に立って支出税の論拠を構築する試みは、つまるところ「課税所得」をいかに規定するかという・第一章で取り上げた問題に帰着する。言い換えれば「生涯支出税」をめぐる論議は、十九世紀から二十世紀にかけて展開された課税所得概念論争の流れに連なるものであり、現在の論議の特色は、課税所得の定義にあたって「生涯」という期間の概念がきわめて大きな重要性をもって姿を現した点にあるというのが論者の基本的立場である。

第三章では、個人支出税の本質、機能等がこんにち一般にどのように評価されており、この租税にかんする理論がこれまでどのように推移してきたかが考察されている。そのさい拠りどころとされているのは、ドイツの『財政学全書』第三版第二巻に掲載されているロルフ・ペフェコヴェンの論文「個人一般支出税」である。

『財政学全書』は一九二六年に初版の刊行が開始されてからほぼ四半世紀ごとに版を改め、それぞれの時期における現実の財政上および財政学上の重要問題を取り上げてきた。論者は、「個人一般支出税」というこの大きな論文が一九七九年に全書の第三版に初めて姿を現したことの意味を重視している。それによっていわば「支出税」が今や時代の問題として公認されたというのである。

ここではさらにこの租税の構造と実施可能性、課税の公平、経済的作用、これまでに見られた諸提案の系譜、およびインドとセイロンで実施されたさいの諸経験などにかんするペフェコヴェンの所説が、序論から総括まで克明に研究され、それに適切な論評が加えられている。そのうち論者がとくに高い評価を与えているのは、支出

## 論文審査報告

税論の系譜にかんする叙述とインドとセイロンにおける支出税の成立から失敗・廃止にいたるまでの経緯にかんする叙述である。ここで得られた貴重な知見が、この論文の第五章で「インドの支出税」を取り上げるさいに、ツームシュタインの著書と並んで活用されることになる。

また、ここではペフェコヴェンの支出税論に一つの重要な難点——あるいは限界——のあることも指摘されている。それは所得あるいは消費を把握するさいに「生涯」の概念が適切に取扱われていないという点であって、論者の視点からすれば、これはきわめて重要な指摘である。

支出税がかつてインドとセイロンで実施されたことはわが国でも広く知られているが、この租税が第二次世界大戦中にアメリカで財政長官モーゲンソーによって議会で提案されたという事実はほとんど知られていない。アメリカでは今世紀はじめにフィッシャーがいち早く支出税にかんする理論的枠組を構築し、一九二〇年には財務長官ヒューストンがその採用の是非を検討したが、議会上程するまでにはいたらなかった。その翌年、下院議員ミルズによって支出税法案が議会上程されたが否決されている。

第四章ではモーゲンソーの支出税法案が取り上げられている。この法案は戦費の調達とインフレーションの抑制を目的とするもので、定率支出税と累進支出付加税という二つの部分からなる点で特異な性格をもつものであった。そのうち定率支出税は消費支出額を基準として一〇%の税率で国民各層に幅広く課税しようとするものであった。この租税はもっぱらインフレーションの抑制を目的とし、戦争終結後に償還するものとされていた。これに対して、累進支出付加税は個人の消費支出額に応じて一〇%から七五%までの累進税率をもち、奢侈的支

出の抑制と財源の調達とを目的とするものであった。

これら二つの支出税のいずれについても、課税標準としての消費支出額は、年間を通じて受け取られた資金の総額から特定の支出（貯蓄など）額を控除したものとされており、これは基本的にフィッシャーの構想にもとづくものといつてよい。そして徴税は所得税の税務行政によることになっていた。

モーゲンソーの提案のうち定率支出税は、理論的根拠にもとづいて構築されたものというよりはむしろ、ルーヴヴェルト大統領が「戦後償還を伴う個人税」という構想に執着して、「償還を伴う所得税」を議会に提案したが否決されてしまったので、その代りとして取り上げられたものであることも明らかにされている。このように見てもくるとともにモーゲンソーのこの支出税法案は、戦時財源の調達のための累進支出税という本来の必要部分と定率支出税というルーヴヴェルト大統領の個人的偏好による部分との政治的抱き合わせの結果であったことがわかる。この法案は一九四二年九月三日上院財政委員会に上程されたが、行政上の複雑さというきわめて曖昧な政治的理由のもとに一票の賛成すらも得られないままたちまち葬り去られて、ついに再び姿を現すことはなかった。

モーゲンソーの提出したこの支出税法案は、多くの側面でフィッシャーによる理論的枠組にもとづいてはいるものの、経済理論ないし財政理論の見地から見て、一般的に支出税が所得税よりも優越しているという確たる根拠をもって企てられたものではなかったのである。論者は、この提案が「戦争」という時代的背景を抜きにしては論じえないこと、さらに一般に租税の問題を取り上げるさいには社会的・政治的側面からの考察が不可欠であることを指摘している。



第五章では、支出税実施にかんするインドの経験を詳細かつ具体的に紹介し、それについて論評を加えている。インドでは一九五八年四月から一九六六年三月まで、カルドアの提案にもとづいて支出税が実施された。途中一九六二年から一九六四年三月まで二年間の中断があったので、この租税は前後を通算して正味六年間実施されたことになる。これはセイロンの事例と並んで他に類を見ないきわめて貴重な経験である。

カルドアの提案は、インドの直接税改革の一環として支出税を導入することによって、富裕階層の奢侈的消費を抑制して、投資行動および貯蓄行動の適正化を図ろうとするものであった。カルドアの提案は、家族構成員一人につき年間一〇、〇〇〇ルピー超の消費支出額に対して二五%から三〇%までの累進税率で課税する支出税を導入して、その当時実施されていた所得税付加税に取って代らせるといふややドラスチックなものであった。免税となるべき支出項目は一九五五年の彼の著書『支出税』にもとづいて適切な範囲に限定されていた。

ところが実現された一九五七年支出税法案を見ると、それはカルドアの提案とは似ても似つかぬものであった。とくに免税支出項目が大幅に拡大され、累進税率が一〇%から一〇%までとされたほか、課税標準額の算定法、家族規模の取扱いかた等々ほとんどすべての点でカルドア提案は「骨抜き」にされてしまい、支出税と引き替えに廃止されるはずであった所得税付加税はそのまま存続した。さらに支出税の導入とともに実施されるはずであった直接税の改革と税務行政の整備もはなはだ不十分であった。カルドアの言葉を借りると「その結果はジョークとしか思えないものになってしまった」のである。納税者数が千人にも達しないという惨状の中で、この租税は一九六二年三月、導入の責任者であった大蔵大臣クリシュナマチャリの退陣とともに、いったん廃止に

追い込まれた。

クリシュナマチャリが再登場するとこの租税は、免税支出項目や税制などに大幅な手直しを加えて一九六四年四月に復活されたが、納税者数がさらに減少するなど事態がまったく改善の兆候を示さなかったので、一九六六年三月ついにインドの租税体系から姿を消すことになったのである。論者は、ソームシュタインの著書やペフェコヴェンの論文など近年ようやく姿を現した新たな文献を利用して、インドの支出税の胎動期からその消滅までの状況をきわめて手際よく説明している。

ここでもまた、カルドアの回顧と感想が引用されて、租税問題における社会的・政治的要因の重要性が強調されている。

#### (審査の結果の要旨)

この論文を通読して先ず気付くのは、個人支出税の本質にかんする論者の視点の独自性である。論者はケイとキングによる生涯支出税の構想を承認するだけでなく、その特殊性に着目して、この構想とその他の支出税構想との異同を明確にすることに努めている。この点にかんする論者の知見は評価に値すると思われる。

ケイとキングの「生涯支出税」は有名な『ミード報告』の「一般支出税」としばしば同一視され、時には彼らの著書『英国の租税体系』そのものが『ミード報告』の解説書ないしは簡約版と見られることすらあるようである。論者は『英国の租税体系』の初版以来、上述の二つの支出税の間の近接性は認めながらも、両者はたがいに別個のものであることを一貫して主張している。ケイとキングは一九八六年の第四版の序文の中で、「本書を

『ミード報告』の代用物として読むのは明らかな誤りである」と述べているが、この事実は彼らの所説に対する論者の理解の深さを側面から示していると考えられる。

ケイとキングの「生涯支出税」の概念が採用されることになると、その論理的帰結として「生涯支出イコール生涯所得」という等式が得られる。そこで論者は、「個人の支払い能力を考慮する課税の方法は、〈支払い能力が補充された時点での課税〉〈所得獲得税〉と〈支払い能力が行使された時点での課税〉〈所得支出税〉の二つに大別されるのであって、〈支出税論争〉の核心はこの点にあると考え」ているのである。そして「現代における〈所得税か支出税か〉という議論の核心がこの点にあるとすれば、それは、〈課税所得概念論争〉にはかならない」ことになる。こういった着想の中に論者の優れたオリジナリティが認められる。

そこで、この論文ではいわゆるS—H—Sの「包括的所得概念」の成立過程が綿密に検討され、期間所得概念から生涯所得概念への進展が企てられているのである。わが国でも「S—H—S概念」という言葉はしばしば見受けられるが、内容の理解に疑問を抱かせる事例も皆無ではない。とくにそのうち最初のS、すなわちG・シャントツにかんする本格的研究は、これまでわずか一、二を教えるだけで、全般的にはなはだ手薄であった。このような状況のもとで、論者は十九世紀におけるドイツの所得概念論争の足跡を忠実にたどり、とくに読解にかなりの困難を伴うと思われるシャントツの長大な論文「所得概念と所得税法」（一八九六年）を丹念に研究して、その成果を開陳している。所得概念論争にかんする論者の所説はそのままこの分野における一つの業績であると言つてよい。シャントツの学説にかんする論者の研究が今後わが国の学界に貢献することが期待される。

ここでもし、ドイツの所得概念論争がシャントツの学説に収斂するまでの過程について論者独自の見解が示され

ていれば、この論文はいっそう深みを増したであろうと思われる。しかし、これは無いものねだりの注文であるかもしれない。

所得概念論争の研究の過程において論者は数多くの重要文献に直接触れて検討を重ねており、文献渉猟における着眼と力量にも大いに見るべきものがあると考えられる。

第四章の主題である「モーゲンソーの支出税法案」は、これまでわが国ではその存在すらほとんど知られていなかったものである。戦時という時代的制約もあって、このテーマについてはもともと資料が乏しく、かつその入手はきわめて困難で、その全容を知ることほとんど不可能に近いと思われていた。

こういった困難な状況の中で、論者は資料の探索に努力を傾注した結果、一九四二年のニューヨーク・タイムズの記事を中心として、信頼しうるその他の資料を見付けだしてそれを補足することによって、問題の支出税法案の全貌をほぼ再現することに成功したと言ってよい。その意味においてこの論文の第四章はおそらくモーゲンソーの支出税法案にかんするわが国最初の注目すべき業績である。

これまで支出税をめぐる論議においてアメリカの経験はほとんど言及されることがなかったが、論者のこの研究によって、今後は一九二〇年代以降アメリカで見られた支出税提案もかなりの重要性をもって論議の対象として取上げられるようになるものと思われる。それだけに、論者が今後引き続きより信頼度の高い資料の発見に努めて、モーゲンソーの支出税法案の実体をいっそう正確かつ具体的に研究・解明することが期待される。

第五章の主題であるインズの支出税にかんする経験は、これまでわが国でもすでに何度か取上げられたことの

## 論文審査報告

あるテーマである。しかしこの問題については、資料の不足、入手の困難には想像以上のものがあつたため、これまでの日本語文献では満足のゆく理解を得ることが出来なかつた。しかし近年ペフェコヴェンとツームシュタインによる二つの優れたドイツ語文献があらわれた。とくに後者は、インドとセイロンの支出税についてこれまで知られていなかった数多くの事柄を明らかにして、ペフェコヴェンによって絶賛とも言えるほどの高い評価を与えられたものである。

論者はこれらの新しい文献を利用して、わが国におけるインドの支出税にかんする研究に新たな知見を加えたということが出来る。カルドア提案とインドの一九五七年支出税法との間の乖離がどのようなものであつたかということが、論者の所説によって初めて具体的に知られるようになったのはその重要な一例である。

第四章と第五章に見られるこのような歴史的ないしは経験的事実を志向する研究態度が近年の租税論研究の動向には欠如していると思われるだけに、理論と事実あるいは歴史を合わせて追求しようとする論者の研究姿勢は稀少かつ貴重である。

もちろんこの論文において論者の着想と目論見がすべて実現されているわけではない。たとえば期間所得概念から生涯所得概念への展開には、さらに多くの具体的な事例の研究が必要であると思われるなど、今後の研究・補足にまつべき点も認められる。しかし、この論文がわが国における支出税の研究を一步前進させるものであることには異論の余地がない。

以上のようにこの論文は、なお補足を要する若干の点を含んでいるが、理論および歴史・経験の側面から、わ

が国における個人支出税の研究に新しい局面を切り開いたものとして、高く評価することができ、経済学博士の学位を授与するに値するものと認める。

昭和六十三年十一月二十九日

審査担当者

主査	教授	中村英雄
副査	教授	池田浩太郎
副査	教授	松坂兵三郎
副査	教授	山田高生

論文審査報告

試験の結果の要旨

学位申請者 成城大学大学院経済学研究科博士課程後期

篠原 章

試験合格

(試験の結果の要旨)

試験においては、本論文を中心として、その関連科目について質疑応答を重ね、論文について判定されたものと等しい学力があると評価した。

以上述べた審査および試験の結果を総合して、経済学博士の学位を授与するに値するものと認める。

昭和六十三年十一月二十九日

審査担当者

主査	教授	中村	英雄
副査	教授	池田	浩太郎
副査	教授	松坂	兵三郎
副査	教授	山田	高生